

LA INSOSTENIBLE TRIBUTACIÓN POR ITP DE LOS INMUEBLES EN LA VENTA DE EMPRESAS

JAVIER MARTÍN MARTÍN
EDUARDO SANFRUTOS GAMBÍN

Socios de Ernst & Young Abogados, S.L.

Extracto:

El presente artículo analiza la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) –concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas– de los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial que es objeto de transmisión.

Con la normativa vigente, tal tributación se produce, en general, cuando la transmisión de una empresa no está sujeta al IVA. Sin embargo, la irrupción del ITP en el ámbito de operaciones empresariales carece de lógica jurídica y provoca importantes distorsiones.

En efecto, la norma comunitaria permite a los Estados miembros considerar que en la transmisión de una empresa no existe entrega de bienes. Y ello con la finalidad reconocida por el Tribunal de Luxemburgo de no sobrecargar la tesorería del adquirente y facilitar estas transmisiones. Idéntica finalidad tiene la Directiva comunitaria en materia de reorganizaciones empresariales. Sin embargo, la tributación por el ITP en estos supuestos contraviene tal finalidad, además de suponer una intromisión indebida en el ámbito de las operaciones empresariales, penalizando al adquirente con un impuesto no recuperable.

Adicionalmente, hay que destacar que la Ley del IVA permite la renuncia a la exención en las segundas y ulteriores entregas de edificaciones cuando el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA. Ello provoca una discriminación arbitraria e injustificada por cuanto que si una empresa transmite una edificación usada puede optar por la aplicación del IVA mediante el mecanismo de la renuncia a la exención. Sin embargo, si esa misma empresa transmite todo su patrimonio empresarial, realizará una operación no sujeta al IVA por la que el adquirente deberá autoliquidar el ITP respecto de esa misma edificación usada, sin que quepa sujetar la operación al IVA puesto que no existe un mecanismo de renuncia a la no sujeción.

En conclusión, la existencia de la norma de tributación de los inmuebles en la venta de empresas por el ITP no está justificada y es insostenible. Además, los países de nuestro entorno no aplican, en general, una norma equivalente en las ventas de empresas. Sería deseable, en consecuencia, la eliminación de la referida norma de tributación de nuestro ordenamiento tributario, bastando a efectos de control la tributación por el concepto Actos Jurídicos Documentados.

Palabras clave: ITPAJD (TPO), venta de empresas, inmuebles.

Sumario

- I. Introducción.

- II. La intromisión del ITPAJD en transmisiones empresariales.
 - A. Normativa española.
 - 1. Antecedentes normativos.
 - 2. Normativa actualmente en vigor.

 - B. Normativa comunitaria.

 - C. Análisis crítico.
 - 1. Adecuación a la normativa comunitaria.
 - 2. Incompatibilidad con la finalidad de la no sujeción.
 - 3. Incongruencia de la aplicación del ITPAJD.
 - 4. La teoría de los actos empresariales.
 - 5. Existencia de discriminación injustificada.
 - 6. La finalidad anti-elusión.
 - 7. Algunos ejemplos de Derecho comparado.
 - 8. El concepto de patrimonio empresarial después de la sentencia Zita Modes.

- III. Conclusiones y soluciones alternativas.

I. INTRODUCCIÓN

Son muy diversas las cuestiones que se han planteado en relación con la tributación indirecta de las transmisiones de patrimonios empresariales.

El presente trabajo tratará de analizar el régimen de tributación indirecta de las transmisiones de bienes inmuebles en el contexto de las transmisiones de empresas y, más concretamente, cuando se trata de transmisiones *inter vivos* del patrimonio empresarial no sujetas al IVA, y que además quedan fuera del régimen de neutralidad y diferimiento aplicable a determinadas reorganizaciones empresariales.

La incompatibilidad entre el IVA y el ITPAJD, no se aplica a determinadas operaciones inmobiliarias, que cuando quedan exentas del IVA, están sujetas al ITPAJD. El problema se produce cuando una operación empresarial no sujeta al IVA, como lo es la transmisión de una empresa cumpliéndose ciertos requisitos, queda sujeta también al ITPAJD.

Finalmente, dada la trascendencia del concepto de «totalidad del patrimonio empresarial», se tratará de analizar el alcance que se le ha dado a este concepto por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) y las repercusiones que ello pueda tener sobre la tributación de los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial.

II. LA INTROMISIÓN DEL ITPAJD EN TRANSMISIONES EMPRESARIALES

La principal intromisión del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» en el ámbito de las operaciones entre empresarios, se produce con motivo de las segundas o ulteriores entregas de edificaciones que, aun estando sujetas al IVA aunque exentas, quedan sujetas al ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas». Esta intromisión queda matizada por la posibilidad, si bien condicionada, de renuncia a la exención del IVA.

No obstante, el objeto del presente artículo va a consistir en el análisis de otro supuesto de intromisión del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», en el ámbito de las operaciones empresariales, que es el que se produce cuando se transmite la totalidad del patrimonio empresarial y dentro de dicho patrimonio existen bienes inmuebles.

A. Normativa española.

1. Antecedentes normativos.

La primera Ley española del IVA, Ley 30/1985, ya preveía en su artículo 5.1.º un régimen especial para las transmisiones de empresas, al declarar no sujeta al impuesto:

«La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de uno o varios adquirentes cuando estos continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se trate de transmisiones realizadas por actos "inter vivos" si el patrimonio se transmite por partes a distintos adquirentes.

En todo caso, quedarán sujetas al Impuesto las transmisiones de los bienes o derechos que se desafecten de aquellas actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción de dichas transmisiones».

Posteriormente, el Real Decreto-Ley 7/1989 sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, modificó el referido precepto, dándole la siguiente redacción:

«No están sujetas al impuesto:

1º. Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

- a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de un solo adquirente, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.*
- b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas autónomas de la actividad empresarial o profesional del transmitente, en virtud de operaciones de fusión o escisión de empresas a las que se conceden los beneficios tributarios previstos en la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, siempre que quede acreditado en el expediente que de la no sujeción al impuesto de la referida transmisión no se derivarán distorsiones en el normal funcionamiento del mismo.*

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el número 2 del artículo 15 de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas.

- c) La transmisión "mortis causa" de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.*

En todo caso, quedarán sujetos al impuesto los cambios de afectación de bienes o derechos que se desafecten de aquellas actividades empresariales o profesionales que determinen su no sujeción al impuesto».

Por su parte, el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 3050/1980 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, establecía lo siguiente:

«No estarán sujetas al concepto de 'transmisiones patrimoniales onerosas' del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Durante la vigencia de estas normas, la no sujeción al IVA de la transmisión global del patrimonio empresarial se combinaba con una cierta incertidumbre sobre la tributación por el ITPAJD. En efecto, se planteó la cuestión de la calificación como actividad empresarial de la transmisión del patrimonio empresarial, aunque fuese el último acto del empresario como tal. Las consecuencias son muy importantes, puesto que la calificación como acto empresarial excluye del ámbito del ITPAJD las transmisiones de empresas, mientras que la calificación como acto realizado por quien ya no es empresario, conduciría a la tributación por el ITPAJD de todos los elementos transmitidos.

El asunto llegó al Tribunal Supremo que, en relación con la transmisión de una empresa acaecida en enero de 1987, dictó su sentencia de 1 de octubre de 1996 (NFJ003497), en la que concluyó que *«la transmisión en bloque del patrimonio de una empresa a un solo adquirente... es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido... pero sí sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto de "transmisiones onerosas"»*. Sin embargo, la gran mayoría de la doctrina ¹ mantuvo que la transmisión de un patrimonio empresarial es forzosamente un acto empresarial, lo que parece técnicamente mucho más correcto. Incluso los tribunales económico-administrativos aceptaron esta tesis del acto empresarial en diversas Resoluciones ².

¹ Sirva como ejemplo el artículo de José Antonio SERRANO SOBRADO, titulado «Sentencia de 1 de Octubre de 1996 del Tribunal Supremo. Tributación de las transmisiones globales», publicado en *Crónica Tributaria* Número 86/1998, en el que manifiesta que la transmisión global de un patrimonio empresarial es una operación empresarial que, por razones de simplificación, no tributa por el IVA y que, precisamente por ser empresarial, no está sujeta al ITP, «transmisiones onerosas»: por ser operación empresarial queda excluida del objeto de este último tributo.

² Baste citar la de 5 de febrero de 1992 (NFJ001473) o la de 28 de julio de 1993 (NFJ003079) ambas del Tribunal Económico-Administrativo Central. Especialmente interesante es la primera de ellas cuando en su Considerando 8.º, cita el cambio legislativo que hubo que llevar a cabo para sujetar al ITPAJD los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial cuando es transmitido: *«Que el criterio que acaba de exponerse se ve refrendado por la reciente evolución legislativa de la materia y, en concreto, por la nueva redacción dada al artículo 7.º 5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que añadiendo un párrafo nuevo al texto que ha servido de fundamento a la presente resolución, declara sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, además de los inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido –situación anterior a la reforma de la Ley 29/1991, "las entregas de aquellos inmuebles que estén*

La situación se clarificó, si bien incurriendo en las incorrecciones técnicas que más adelante se detallan, con la Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que modificó tanto la Ley del IVA, como la Ley del ITPAJD. Así, se le dio la siguiente redacción al artículo 5.1 b) de la Ley 30/1985 del IVA:

«La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente en virtud de las operaciones a las que se refiere el artículo 1.º de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título Primero de la citada Ley.

A los efectos previstos en esta letra se entenderá por rama de actividad la definida en el número 4 del artículo 2 de la Ley citada en el párrafo anterior».

Respecto del ITPAJD, la modificación operada por la Ley 29/1991 consistió en añadir un último inciso al artículo 7.5 de su Texto Refundido, del siguiente tenor:

«...así como las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

2. Normativa actualmente en vigor.

El artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, establece lo siguiente:

«No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos bienes inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido". De la comparación entre el contenido del artículo 7.º 5 citado antes y después de la Ley 29/1991, ha de extraerse la ineludible conclusión de que ha sido imprescindible una reforma del precepto que regía la materia hasta el 31 de diciembre de 1991 para cambiar la situación anterior, posiblemente no buscada por el legislador cuando a través de la disposición adicional de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido hizo la primera modificación del reiterado artículo 7.º 5, pero que, por el juego de las normas expuestas en los considerandos precedentes, era la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de las entregas o transmisiones de los inmuebles integrados en la transmisión global del patrimonio empresarial».

El último párrafo del precepto que se acaba de mencionar, incorporado, como ya se ha expuesto, a la normativa del ITPAJD por la Ley 29/1991, ha sido mantenido sin modificaciones por el vigente Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD (Ley del ITPAJD). En virtud de dicho párrafo se produce la irrupción del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» en el ámbito de las operaciones en las que un empresario transmite todo su patrimonio, existiendo inmuebles dentro del mismo.

Por su parte, el artículo 7.1.º de la Ley del IVA, señala que:

«No estarán sujetas al impuesto:

1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

- a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.*
- b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1.º de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada ley*

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el apartado cuatro del artículo 2.º de la Ley mencionada en el párrafo anterior.

- c) La transmisión "mortis causa" de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.*

Cuando los bienes y derechos transmitidos se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en las letras a) y c) de este número, la referida transmisión quedará sujeta al impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 104 a 114 de esta Ley».

El supuesto de no sujeción que interesa analizar ahora es el descrito en la letra a) anterior. El supuesto previsto en la letra b) no podría conducir a la aplicación del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», puesto que, al existir una operación societaria, la operación quedaría

sujeta al concepto «Operaciones societarias» del ITPAJD³, aunque exenta si se cumplen los requisitos de aplicación del régimen de neutralidad y diferimiento de la derogada Ley 29/1991, actualmente recogido en el artículo 83 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley del Impuesto sobre Sociedades).

El supuesto previsto en la letra c) no puede conducir a la aplicación del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», aunque existan bienes inmuebles dentro del patrimonio del empresario individual o del profesional fallecido. Y ello porque no parece posible hacer tributar como transmisión patrimonial onerosa, una transmisión lucrativa sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como lo es la que se produce como consecuencia del fallecimiento del titular del patrimonio empresarial o profesional. Aunque algún autor ha mantenido la tesis contraria⁴, resulta en realidad muy forzado contraponerse al tenor literal del artículo 7.1 de la Ley del ITPAJD que establece la sujeción al concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» de aquellas transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes o derechos pertenecientes a personas físicas o jurídicas, para hacer tributar por este concepto una transmisión *mortis causa*.

En todo caso, desde el punto de vista de la técnica legislativa, era necesario establecer expresamente este supuesto de no sujeción de la transmisión del patrimonio empresarial de forma expresa, puesto que, de lo contrario, la transmisión o cesión a terceros de elementos integrantes del patrimonio empresarial, se entiende en todo caso efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial sujeta al IVA, según el tenor del artículo 4.Dos b) de la Ley del IVA.

En este sentido, se ha planteado la cuestión de si la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial se trata realmente de un supuesto de exención o de un supuesto de no sujeción. En las exenciones, se produce el hecho imponible del impuesto, pero por razones de política fiscal no se aplica dicho impuesto. Por el contrario, la no sujeción implica que no se ha llegado a producir el hecho imponible. Desde esta perspectiva, puede llegar a concluirse que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial se acerca más al concepto de exención técnica que al de no sujeción. Sin embargo, estas disquisiciones basadas en el Derecho Tributario general, tienen, en la práctica, un valor relativo cuando se trata de analizar preceptos del IVA, puesto que tal análisis debe basarse necesariamente en el Derecho Comunitario y más concretamente en la Directiva 77/388/CEE o Sexta Directiva y en la Directiva 2006/112/CE. Así resulta del principio de primacía del Derecho Comunitario y del carácter vinculante, respecto a sus objetivos, de las Directivas comunitarias.

Pues bien, tanto la Sexta Directiva como la Directiva 2006/112/CE, facultan a los Estados miembros, en los términos que se exponen en el punto B a continuación, para considerar que no supone una entrega de bienes ni una prestación de servicios la transmisión de una universalidad total

³ El artículo 1.2 de la Ley de ITPAJD establece que «*En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias*».

⁴ José Ignacio JIMÉNEZ-BLANCO en su artículo «El IVA y el ITP en la transmisión de la empresa tras la Ley 29/1991 de adecuación de las Directivas CEE» (*Noticias/CEE* número 96 CISS) mantiene que: «Cuando la transmisión del patrimonio empresarial del causante se produzca totalmente en favor de quienes continúen las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente, no parece haber duda de que la misma constituirá una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y por ende, sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en relación con los inmuebles incluidos en dicha transmisión».

o parcial de bienes. Con ello queda claro que, con independencia de su mayor o menor corrección técnica, las referidas Directivas permiten a los Estados miembros eliminar este tipo de transmisiones del ámbito de aplicación del IVA.

Llegados a este punto, es preciso señalar que la consideración de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como una operación no sujeta o inexistente a efectos del IVA, tiene una importancia trascendental en este impuesto. En efecto, si se pudiese considerar como una operación exenta, cabrían dos posibilidades principales, ambas con un efecto distorsionador relevante:

- Si se considerase como una operación exenta con exención limitada –dándole el mismo tratamiento que a las exenciones en operaciones interiores contempladas en el art. 20 de la Ley del IVA–, limitaría el derecho a deducir del transmitente, al computarse la operación en el denominador de la prorrata, lo que significaría, en función de las circunstancias concurrentes, que el empresario que transmite su patrimonio empresarial no podría deducir la totalidad del IVA soportado. Si su prorrata fuese del 100%, no tendría sentido que se viese disminuida por el mero hecho de que transmita su patrimonio empresarial ⁵.
- Si se considerase como una operación exenta con exención plena –dándole el mismo tratamiento que a las exportaciones del art. 21 o a las entregas intra-comunitarias del art. 25– se computaría en el numerador de la prorrata como una operación que genera derecho a la deducción. Ello implicaría, en el supuesto de que el empresario transmitente no tuviese derecho a la deducción total del IVA, un aumento artificial e injustificado de su porcentaje de prorrata.

Frente a las distorsiones que ocasionaría la consideración como operación exenta del IVA, la no sujeción a este impuesto de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, favorece el tratamiento neutral de la operación, puesto que las operaciones no sujetas no afectan al cálculo de la prorrata de deducción, según establece el artículo 104.Tres.5.º de la Ley del IVA.

El problema fundamental consiste en que, tratándose de un supuesto de no sujeción al IVA, la normativa española establece la aplicación del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», sobre aquellos bienes inmuebles que se incluyan en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

B. Normativa comunitaria.

El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006 ⁶, establece lo siguiente:

⁵ En este sentido, la sentencia del TJCEE de 22 de febrero de 2001 [(Asunto C-408/98), NFJ010200] aclara que la transmisión de una universalidad de bienes no limita el derecho a deducir el IVA y que las cuotas de este impuesto soportadas en relación con los gastos derivados de dicha transmisión se podrán deducir de igual modo que las cuotas soportadas en el resto de los gastos del sujeto pasivo.

⁶ Esta Directiva ha sido denominada como la versión consolidada de la Sexta Directiva, puesto que incorpora en un mismo texto la refundición de la Directiva 77/388/CEE –tradicionalmente denominada como la Sexta Directiva– y sus modifi-

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

Dado que el precepto anteriormente mencionado se refiere exclusivamente a entregas de bienes, el artículo 29 de la Directiva 2006/112/CE extiende el alcance de la no sujeción a las prestaciones de servicios, al señalar que:

«El artículo 19 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios».

Es especialmente destacable el carácter optativo de esta disposición para los Estados miembros, de tal modo que el legislador español tuvo la opción de incluir o no este supuesto de no sujeción en la Ley del IVA. Ya desde la Ley 30/1985, se incluyó la no sujeción de la transmisión del patrimonio empresarial en la normativa del impuesto. Ahora bien, una vez ejercitada la opción, el legislador español debe atenerse al concepto comunitario de totalidad del patrimonio empresarial, tal como se expondrá con más detalle en el punto 8 del apartado C siguiente.

C. Análisis crítico.

1. Adecuación a la normativa comunitaria.

Como ya se ha expuesto, tanto la Sexta Directiva como la Directiva 2006/112/CE, conceden a los Estados miembros la opción de considerar que no existe operación a efectos del IVA cuando se transmite una universalidad total o parcial de bienes. El reino de España no ha hecho más que ejercitar una opción que le daba la norma comunitaria al dejar no sujeta la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Cuestión distinta es determinar si existe vulneración de las mencionadas Directivas en lo que se refiere a las condiciones de aplicación de la no sujeción al IVA establecidas en la normativa española, porque en opinión de quienes esto escriben, sí existe vulneración, tal como se expondrá en el punto 8 siguiente.

Siendo conforme a la normativa comunitaria la no sujeción al IVA de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, únicamente queda determinar si la sujeción al ITPAJD, concepto

caciones posteriores. Por lo que se refiere al último párrafo relativo a las medidas para evitar el fraude, cabe señalar que el TJCE ha considerado la lucha contra el fraude como un objetivo de la Sexta Directiva. Así en su sentencia de 21 de febrero de 2006 [(Asunto C-255/02), NFJ021677] establece (punto 71) que «la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva».

«Transmisiones Patrimoniales Onerosas» de los inmuebles incluidos en dicho patrimonio empresarial, se adecua o no a la Sexta Directiva.

Para ello hay que estar a lo que establece el artículo 33 de la Sexta Directiva, que dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro... de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Por su parte, el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE establece que:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

La interpretación a *sensu contrario* de estos preceptos permite concluir que ambas Directivas prohíben el establecimiento o mantenimiento por los Estados miembros de un tributo que tenga el carácter de «Impuesto sobre el Volumen de Negocios». Comoquiera que las referidas Directivas no definen el concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios, es preciso acudir a los criterios contenidos en las sentencias del TJCEE, que han ido perfilando dicho concepto.

La sentencia del TJCEE de 26 de junio de 1997 [(Asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95), NFJ005873] describe las características esenciales del IVA, puesto que el asunto controvertido versaba sobre si determinada tasa puede gravar la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA. El Tribunal comunitario establece que lo esencial en el IVA es (i) que tiene carácter general, (ii) que es proporcional al precio de los servicios, (iii) que se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución, (iv) que se aplica al valor añadido de los servicios y (v) que se puede repercutir sobre el consumidor.

Parece difícil mantener que el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», presenta las características esenciales del IVA, si se tiene en cuenta que se aplica exclusivamente sobre ciertas operaciones inmobiliarias, no se repercute al destinatario y no es deducible ⁷.

⁷ En efecto, las cuotas del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», no son deducibles contra cuotas del mismo impuesto. Únicamente cabe recuperar indirectamente las cuotas del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» a través del Impuesto sobre Sociedades, si bien de forma parcial, lenta y condicionada. De forma parcial,

En consecuencia, se puede concluir que el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» es compatible con el IVA, puesto que no presenta las características esenciales de este último. Sin embargo, cabría plantearse si se produce la misma compatibilidad con un «Impuesto sobre el Volumen de Negocios», que es el término que utiliza el artículo 33 de la Sexta Directiva. Dicho de otro modo, se trataría de determinar si el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», tiene las características de un «Impuesto sobre el Volumen de Negocios».

El concepto de «Impuesto sobre el Volumen de Negocios» es más amplio que el de IVA, ya que este último no es más que una modalidad del primero. Pero resulta difícil su delimitación precisa, por lo que habrá que analizar principalmente cómo ha perfilado este concepto el TJCE en sus distintas sentencias. En este sentido, también es útil el concepto que la Primera Directiva (67/227/CEE) de 11 de abril de 1967, proporciona en su artículo 2 sobre el nuevo impuesto armonizado:

«El principio del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. En cada transacción, será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio».

Esta definición del sistema común de impuestos sobre el valor añadido, contiene sus características básicas como lo son su generalidad, su deducibilidad y que el gravamen recae sobre el consumidor final.

Por su parte el TJCE, en la sentencia ya referida de 26 de junio de 1997 (NFJ005873), efectúa una importante aportación al señalar que:

puesto que la recuperación no opera sobre el 100% de la cuota auto-liquidada, sino sobre el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, en general el 35%; es decir, solo se recupera el 35% de la cuota del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas». De forma lenta, ya que la única posibilidad de recuperación es precisamente a través de la consideración de la cuota auto-liquidada como mayor valor de adquisición del activo fijo, mediante las dotaciones a la amortización de dicho activo, que, en general, solo son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades si se respetan los plazos de vida útil establecidos en la normativa de dicho impuesto para los inmuebles, en general entre 50 y 100 años. Finalmente, la recuperación indirecta del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», está condicionada a que el inmueble adquirido se pueda considerar como activo fijo amortizable, por destinarse a ser medio de explotación; por el contrario si tuviese la consideración de existencias, por destinarse a su venta, no habría recuperación alguna del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», puesto que la cuota auto-liquidada, simplemente aumentaría el coste de ventas al suponer un mayor valor de adquisición de las existencias, lo que significaría un menor beneficio en la venta. Adicionalmente, como es obvio, la recuperación indirecta del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», está condicionada a que la compañía que adquirió el inmueble registre beneficios de tal modo que pueda utilizar fiscalmente las dotaciones a la amortización, lo que puede significar en la práctica un retraso adicional a la recuperación indirecta de la cuota auto-liquidada. Dados los condicionamientos para recuperar en un plazo de entre 50 y 100 años, el 35% del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», parece razonable considerar a este impuesto como no recuperable.

«Para tener el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Directiva, el tributo en cuestión debe poder repercutirse sobre el consumidor» aunque «no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores».

En este sentido, la sentencia del TJCEE de 31 de marzo de 1992, en el Asunto C-200/90, establece una delimitación –si bien no todo lo precisa que sería deseable– entre el IVA y un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, al disponer que:

«Para que un tributo tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios no es preciso que en todo sea semejante al IVA; basta con que presente las características esenciales de este».

A falta de mayor concreción, resulta útil la referencia que hace a este asunto el Abogado General Sr. MISCHO en sus conclusiones en el procedimiento de la sentencia de 13 de julio de 1989 (Asuntos 93/88 y 94/88):

«Puede pues concluirse que ni el número de fases de comercialización gravadas, ni la existencia o inexistencia de un derecho a deducir, ni el ámbito de aplicación son decisivos para determinar si un impuesto puede calificarse o no de impuesto sobre el volumen de negocios».

En consecuencia con lo anteriormente expuesto, podría concluirse que las características esenciales de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios son las que se derivan de ser un «impuesto general sobre el consumo» –según la Primera Directiva ya citada–, es decir, su generalidad y su traslación en las distintas fases hasta llegar al consumidor final, mediante repercusión.

Por lo que respecta al carácter general, la propia delimitación de su concepto, resulta una labor compleja. En principio, parece sencillo establecer que un tributo tiene carácter general cuando grava la totalidad del tráfico empresarial, aun permitiéndose algunas excepciones –exenciones– por motivos de técnica fiscal. Se trata de tributos con vocación de generalidad, que se contraponen a aquellos otros tributos que únicamente gravan determinadas operaciones o contratos. Sin embargo, la aplicación práctica del concepto de tributo de carácter general, es más complicada, especialmente si se tiene en cuenta que si los Estados miembros establecen tributos «no generales» que compiten con el IVA, ello afectará al denominado sistema común del IVA, es decir, a una parte de los recursos financieros de la propia Comunidad Europea.

Por tanto, en la práctica, el carácter general de un tributo puede tener dos sentidos. En sentido positivo, un tributo tiene carácter general cuando grava la generalidad del tráfico de bienes o servicios. En sentido negativo, un tributo tiene carácter general cuando, sustituyendo a un Impuesto general sobre el Volumen de Negocios, grava categorías concretas de bienes o servicios pertenecientes al ámbito propio de dicho Impuesto general. Y ello porque si un Estado desgaja del Impuesto general operaciones concretas, podría dejar sin contenido el Impuesto general. Este es el sentido de las conclusiones del Abogado General, Sr. JACOBS, en el procedimiento relativo a la sentencia de 7 de mayo de 1992 (Asunto C-347/90):

«Es cierto que la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia no aclara plenamente cuál es el significado del término "general" en este contexto. Dicha palabra puede ser tomada con el significado de aplicación general a todos los bienes y servicios, salvo en concretas excepciones específicas, como el propio IVA. Pero también podría tener el significado, más limitado, de aplicación general a todos los bienes y servicios incluidos en una categoría específica».

Sin embargo, la sentencia del TJCEE de 13 de julio de 1989 (Asuntos acumulados 93/88 y 94/88) parece hacer más hincapié no en la coexistencia de un tributo con el IVA, sino en que ello no ocasione merma en los objetivos del sistema común del IVA, es decir, en los recursos financieros comunitarios.

En efecto, esta sentencia considera que un Estado miembro puede establecer impuestos distintos de los Impuestos sobre el Volumen de Negocios que concurren con el IVA para una misma operación, siempre que se cumpla la finalidad del artículo 33 de la Sexta Directiva, es decir, siempre que no se comprometa el funcionamiento del sistema común del IVA mediante medidas fiscales que graven la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA. Concluye la sentencia que el impuesto objeto de examen, aunque es un impuesto sobre el consumo cuya base imponible es proporcional a los precios de los vehículos, no constituye un impuesto general, pues solo grava dos categorías de productos: los vehículos de turismo y las motocicletas. Además señala el Tribunal que el impuesto controvertido no compromete el sistema común del IVA, ya que se percibe paralelamente y no en sustitución de este último.

Resta ahora determinar si el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» podría ser calificado como un impuesto «general». Ello podría ser así en el sentido negativo que se ha señalado anteriormente, puesto que efectivamente se están segregando determinadas transmisiones de inmuebles del ámbito del IVA.

Aunque la referida sentencia del TJCEE de 13 de julio de 1989, no tiene reparos en no considerar un impuesto general a aquel que grava exclusivamente dos categorías de productos, cuando se percibe paralelamente al IVA, el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» no se percibe paralelamente al IVA, sino que lo sustituye parcialmente. En efecto, cuando la transmisión de un patrimonio empresarial no está sujeta al IVA, se produce la tributación de los inmuebles por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», por lo que podría plantearse la cuestión del carácter general de este impuesto en este contexto concreto. Bien es cierto que si la transmisión de un patrimonio empresarial está sujeta al IVA, la tributación de los inmuebles puede también llegar a tributar por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», como por ejemplo si se trata de segundas transmisiones de edificaciones sujetas al IVA pero exentas. Pero ello no hace más que incidir en el hecho de que el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», sustituye parcialmente al IVA.

Sin embargo, el análisis de esta cuestión, sobre conllevar las dificultades inherentes a la ausencia de una definición legal y las propias de la interpretación de las sentencias del TJCEE sobre el particular, resulta en la práctica de una utilidad limitada, ya que el ITPAJD, concepto «Transmisiones

Patrimoniales Onerosas», carece de una de las características de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, como es la de ser susceptible de repercusión al destinatario.

En efecto el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» no es susceptible de repercusión directa, ni tampoco se puede considerar incluido en el precio, puesto que es auto-liquidado por el adquirente, lo que significa que carece de una de las características esenciales de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

En consecuencia, hay que concluir que, a pesar de las matizaciones anteriormente referidas, el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» no reúne las características de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, razón por la cual su exacción no se contrapone a lo dispuesto tanto en el artículo 33 de la Sexta Directiva, como en el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE.

2. Incompatibilidad con la finalidad de la no sujeción.

La sentencia del TJCE de 27 de noviembre de 2003 [(Asunto C-497/01), N°J015629], o sentencia Zita Modes, resulta fundamental para analizar el contenido y alcance del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, como se detallará en el punto 8 siguiente. A los efectos que ahora interesan, basta señalar que la referida sentencia establece que la finalidad del artículo 5.8 de la Sexta Directiva es (i) facilitar las transmisiones de empresas, (ii) simplificar administrativamente las mismas y (iii) evitar sobrecargar la tesorería del beneficiario adquirente. Esta triple finalidad se puede predicar asimismo del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, puesto que su tenor literal es esencialmente idéntico al del artículo 5.8 de la Sexta Directiva.

En efecto, si el adquirente de un patrimonio empresarial debiera soportar el IVA de la operación, para posteriormente recuperarlo, en caso de tener derecho a la deducción total del IVA soportado, estaría sufriendo un coste financiero importante derivado del plazo de recuperación del IVA. Normalmente la cuota del IVA repercutida por el transmitente tendrá un importe elevado, por lo que, en muchos casos, la recuperación del impuesto no podrá efectuarse con rapidez por el mecanismo de las deducciones, sino que habrá que acudir a la solicitud de devolución. Ello implicaría recuperar el IVA en un momento posterior y con las comprobaciones que la Administración Tributaria decida llevar a cabo con carácter previo a la devolución, comprobaciones que podrían derivar en la exigencia de garantía al adquirente del patrimonio empresarial que solicita la devolución del IVA, según establece el artículo 118 de la Ley del IVA.

Además, la tributación por el IVA de la transmisión de un patrimonio empresarial presenta ciertas dificultades prácticas, puesto que la base imponible de cada bien y derecho transmitido debe calcularse distribuyendo el precio total en función del valor de mercado de cada bien o derecho transmitido, según establece el artículo 79.Dos de la Ley del IVA. Una vez determinada la base imponible de cada bien o derecho, hay que determinar (i) si su transmisión a título individual, esta exenta –por ejemplo, en caso de transmisión de derechos de crédito– o no lo está, (ii) si el tipo de gravamen aplicable es el general o alguno de los tipos reducidos y (iii) si la transmisión da lugar o no a la regularización de los bienes de inversión. Finalmente si, como es habitual, se acordase un precio neto por

la transmisión de activos y pasivos, la base imponible del IVA será la que resulte de adicionar a dicho precio el valor de las deudas asumidas por el adquirente del patrimonio empresarial, según dispone el artículo 78.Dos.7.º de la Ley del IVA.

Por tanto, resultan plenamente justificados los objetivos perseguidos por la no sujeción al IVA de las transmisiones de patrimonios empresariales declarados por la sentencia Zita Modes, de facilitar las transmisiones de empresas, evitar sobrecargar la tesorería del adquirente y simplificar la gestión del tributo. Y podría pensarse en un cuarto objetivo tendente a proteger los intereses de las Administraciones tributarias de los Estados miembros en supuestos de transmisiones fraudulentas de empresas. Si la transmisión estuviese sujeta al IVA, el adquirente podría recuperar la cuota soportada, aun con retrasos, pero si el transmitente está en situación de insolvencia, existe el riesgo de que nunca llegue a ingresarse en el Tesoro Público la cuota repercutida, siendo así que, como ya se ha señalado, dicha cuota tendrá normalmente un importe elevado ⁸.

En este contexto, la irrupción del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» supone una importantísima distorsión que choca frontalmente con los objetivos declarados por la sentencia Zita Modes para la no sujeción al IVA de las transmisiones de patrimonios empresariales ⁹.

En efecto, en nada facilita la transmisión de empresas el hecho de que los inmuebles incluidos en la totalidad de un patrimonio empresarial tributen por el del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», impuesto que, como ya se ha señalado, no es recuperable. Por el contrario, supondrá un obstáculo que las partes implicadas intentarán salvar, bien mediante la puesta en práctica de determinadas planificaciones fiscales –como se expondrá en el punto 6 más adelante–, o bien procediendo a negociar una disminución del precio de la operación, ya que si el adquirente tiene que hacer frente a un impuesto no recuperable, pretenderá compartir ese extra-coste con el transmitente.

Como es sabido las transmisiones de empresas conllevan en la práctica numerosas dificultades, derivadas principalmente de la negociación de los factores que intervienen en la fijación del precio, como la valoración de activos, la cuantificación de pasivos contingentes, la identificación de pasivos ocultos, las garantías a otorgar, etc. Todo ello provoca importantes gastos de auditoría, *due diligence*, tasaciones y honorarios de abogados, entre otros. Pues bien, la existencia de un impuesto no recuperable como lo es el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», que afecta a los inmue-

⁸ Así lo manifiestan BEN TERRA y Julie KAJUS en su obra *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, pág. 508.

⁹ De esta opinión es José Manuel ALMUCÍ CID, en su artículo «La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorata», publicado en *Quincena Fiscal* n.º 15 septiembre 2005, en el que manifiesta que: «Así pues, el hecho de que el transmitente no pueda considerar la operación como sujeta al IVA, cuando entre los activos que integran el patrimonio empresarial se incluyen bienes inmuebles, provoca que una norma destinada inicialmente a aliviar un problema financiero convierta lo que resultaría un coste tributario reembolsable para el adquirente, como consecuencia del mecanismo de deducción en que se basa el IVA, en un coste final. Este último solo podrá recuperarse por el adquirente, de forma parcial, al incorporarlo como mayor valor de adquisición del inmueble a los efectos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, circunstancia que pone de manifiesto la incompatibilidad existente entre el artículo 7.5 del TRITPyAJD con los objetivos que, como reiteradamente hemos señalado, inspiran el artículo 5.8 de la Sexta Directiva».

bles a transmitir, supondrá una dificultad añadida al buen fin de la operación. Y ello se opone claramente al objetivo de facilitar la transmisión de empresas que preconiza la sentencia Zita Modes.

Asimismo, el objetivo de evitar sobrecargar la tesorería del adquirente que también establece la sentencia Zita Modes, se ve frustrado cuando se le va a exigir al adquirente del patrimonio empresarial, el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», impuesto que, como ya se ha expuesto, no es recuperable y cuyo tipo de gravamen, en torno al 7%, según la Comunidad Autónoma en la que esté ubicado el inmueble, no permite considerar que tiene una mera finalidad de control, sino que cumple plenamente una función recaudatoria.

Podría argumentarse que una cosa son los objetivos de la Sexta Directiva y otra distinta es la exigencia de un impuesto que no tiene las características esenciales de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Pero es responsabilidad del legislador fiscal dotar de coherencia al sistema tributario. En este sentido, cuando el TJCE ha fijado con claridad los objetivos que persigue el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, sin duda sobre la base de que la transmisión de empresas que se pretende facilitar contribuirá al desarrollo de la economía del país y redundará en beneficio de la economía de la Unión Europea, lo que realmente está haciendo es trasladar al ámbito del IVA, lo que otras normas del Derecho Comunitario ya establecen: la eliminación de trabas fiscales a las operaciones de reorganización empresarial.

Así la Directiva 90/434/CEE establece el régimen de neutralidad y diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades para determinadas operaciones de reorganización empresarial, lo que fue incorporado en su momento a la normativa española mediante la Ley 29/1991 y posteriormente incorporado a la Ley del Impuesto sobre Sociedades en sus artículos 83 y siguientes. Dicha Directiva establece que su finalidad es permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional. Bien es cierto que la Ley del IVA concede un régimen especial a las operaciones de reorganización empresarial en su artículo 7.1.º b), que, a los efectos que ahora interesan, consiste en la no tributación efectiva por impuesto indirecto alguno de los inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial. Esto se consigue a través del mecanismo de la sujeción al ITPAJD concepto «Operaciones Societarias», con exención. Pero no es menos cierto que también disfrutaban del régimen de neutralidad y diferimiento las aportaciones no dinerarias especiales, tal como prevé el artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, si la mera aportación de activos aislados se considera susceptible de beneficiarse del régimen de neutralidad y diferimiento, carece de sentido penalizar fiscalmente la transmisión de todo el patrimonio empresarial mediante compra-ventas directas de empresas. Además, el régimen de diferimiento de las plusvalías es renunciable, según establece el artículo 84.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, lo que significa que prevalece la finalidad de no poner obstáculos fiscales a las reorganizaciones empresariales, concediendo a las empresas implicadas la opción fiscal que más favorezca la neutralidad.

Por otro lado, es preciso destacar que la normativa fiscal española que regula el régimen de neutralidad de las reorganizaciones empresariales, también ha tenido en cuenta el efecto distorsionador que provocaría la aplicación del ITPAJD concepto «Operaciones Societarias», cuyo tipo de

gravamen es el 1%, a las operaciones de tal naturaleza que se produzcan en la reorganización empresarial. Así las fusiones, escisiones, aumentos de capital, disoluciones y constitución de sociedades estarán sujetas al ITPAJD concepto «Operaciones Societarias», pero exentas, siempre que cumplan los requisitos de aplicación del régimen de neutralidad.

En este contexto resulta totalmente anacrónico y distorsionador que exista un impuesto sobre los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial, como es el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», con el agravante adicional de no ser recuperable. La persistencia de este impuesto priva de la coherencia necesaria a nuestro sistema fiscal y se contrapone a los objetivos de, al menos, dos Directivas comunitarias.

3. Incongruencia de la aplicación del ITPAJD.

Como ya se ha señalado, tanto el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, como el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, establecen que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Habiendo utilizado España esta facultad, considerando no sujetas al IVA determinadas transmisiones de patrimonios empresariales, se plantea la cuestión de la falta de congruencia que supone que una misma operación no suponga la realización de una entrega de bienes y simultáneamente, respecto de los inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial transmitido, suponga una transmisión patrimonial onerosa.

En este sentido, se pronuncia FALCÓN Y TELLA¹⁰ tras analizar el contenido del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, cuando afirma que «Si a efectos fiscales hay ‘continuación de la personalidad’ del cedente... no puede considerarse que exista ninguna transmisión ni a efectos de IVA ni a efectos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas». En la misma línea, GARCÍA-HERRERA BLANCO¹¹ mantiene que: «... la continuidad en la personalidad del cedente a que se refiere el artículo 5.8 de la Sexta Directiva debe llevar a excluir la sujeción de los inmuebles a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en contra de lo previsto en el artículo 7.5 del vigente Texto Refundido. En este sentido, nuestro ordenamiento interno resulta incompatible con la normativa comunitaria».

Hay que reconocer que no parece congruente que la normativa fiscal española considere que existe una transmisión patrimonial onerosa en una operación respecto de la cual la Sexta Directiva considera que no existe entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Estas contradicciones ponen de relieve la incongruencia que resulta de la aplicación del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», a los inmuebles incluidos en un patri-

¹⁰ Ramón FALCÓN Y TELLA. Revista *Impuestos* número 14/1993, pág. 1.163.

¹¹ Cristina GARCÍA-HERRERA BLANCO «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el Impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la sentencia del TS de 1 de octubre de 1996)». *Quincena Fiscal*, número 13, 1997. Pág. 44.

monio empresarial que se transmite. Lo que no constituye una entrega de bienes, difícilmente puede considerarse una transmisión patrimonial, máxime cuando el adquirente continúa la personalidad del transmitente.

Podría argumentarse que el concepto de entrega de bienes en el IVA es autónomo y distinto del concepto de transmisión en el ITPAJD, con apoyo en la sentencia del TJCCCE de 8 de febrero de 1990 (Asunto C-320/1988) que señala que «el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el derecho nacional aplicable»¹². Pero precisamente eso es así porque el concepto de entrega de bienes en el IVA es muy amplio y además de comprender las transmisiones jurídicas, también cubre las denominadas transmisiones económicas, es decir, aquellas operaciones en las que no existe jurídicamente transmisión pero los efectos económicos son muy similares.

Así ocurre, por ejemplo, con las «entregas» de bienes en el marco de un contrato de arrendamiento financiero existiendo compromiso de ejercitar la opción de compra: jurídicamente la propiedad permanece en el arrendador financiero, pero a efectos del IVA se considera que existe entrega de bienes al arrendatario financiero desde el momento de la puesta a disposición de los mismos. En todo caso, lo que concluye la sentencia del TJCCCE anteriormente referida es que el concepto de entrega de bienes en la Sexta Directiva debe interpretarse como la transmisión del derecho a disponer de un bien como propietario, aunque no exista transmisión civil de la propiedad. Por tanto, al ser más amplio el concepto de entrega de bienes en el IVA que el concepto de transmisión en el ITPAJD, resulta aún más contradictorio que la transmisión de un patrimonio empresarial no se considere una entrega de bienes a efectos del IVA y sin embargo se pueda considerar una transmisión a efectos de ITPAJD.

En consecuencia, el argumento de la autonomía del ITPAJD respecto del IVA, no hace sino poner de manifiesto una doble incongruencia: por un lado la que supone que exista dentro del mismo sistema fiscal un tratamiento contradictorio de una misma operación en el IVA y en el ITPAJD; y, por otro lado, si se postula la autonomía de ambos impuestos entre sí, no tiene ningún sentido que el ITPAJD se inmiscuya en el ámbito de las operaciones entre empresarios, que es propio del IVA. Y es responsabilidad del legislador fiscal dotar de congruencia al sistema tributario en su conjunto.

4. La teoría de los actos empresariales.

Parece claro que el IVA es un impuesto destinado a aplicarse a empresarios o profesionales como sujetos pasivos, siendo los particulares los destinatarios finales del IVA puesto que, a diferencia de los empresarios o profesionales, soportan el impuesto pero no lo pueden deducir. Esto forma parte de la filosofía básica del IVA y así de desprende del articulado de su Ley reguladora, principalmente el artículo 4. Uno, que establece que:

¹² De esta opinión es Antonio VICTORIA SÁNCHEZ, tal como lo pone de manifiesto en su artículo «Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido», publicado en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, número 21/2002, pág. 54.

«Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales...».

Por el contrario, el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», es un impuesto que está destinado principalmente a gravar las operaciones realizadas por los particulares.

Tanto la Ley del IVA, como la Ley del ITPAJD, establecen un sistema de incompatibilidad entre ambos impuestos que quiebra en supuestos de determinadas operaciones inmobiliarias. Así, las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al ITPAJD, por el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», salvo que se trate de las siguientes operaciones inmobiliarias cuando queden exentas del IVA:

- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.
- Arrendamientos de inmuebles.
- Constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute sobre inmuebles.
- Transmisión de valores de sociedades cuyo patrimonio esté constituido, al menos, en un 50% por inmuebles situados en España.

De este modo, parece que la intención del legislador es gravar efectivamente las transmisiones inmobiliarias bien por el IVA, bien por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas». Y precisamente va a ser esa «intención» no declarada pero subyacente en la normativa de ambos impuestos, la que va a provocar la irrupción en el ámbito de las operaciones entre empresarios de un impuesto que debería aplicarse exclusivamente a la esfera de las relaciones entre particulares, como es el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas».

En este sentido manifiesta JIMÉNEZ-BLANCO¹³ que: «...no es admisible señalar que toda operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, es operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o viceversa. Puede darse el caso... de transmisiones u operaciones que se encuentren al margen de uno y otro impuesto, de forma que no es válida la afirmación de que lo que no está sujeto en IVA lo está en ITP..., ya que, para que se produzca la sujeción a este último es necesario que se trate de una operación realizada al margen del tráfico empresarial».

Bien es cierto que, respecto de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, es posible someter la operación al IVA, ya que la normativa española permite que el transmitente renuncie a la exención del IVA, aunque la renuncia a la exención fue una medida tardía del legislador español y además está sometida a la condición de que el adquirente pueda deducirse la totalidad del IVA soportado. En efecto, la Ley 30/1985, nuestra primera Ley del IVA, no contemplaba la posibilidad de renuncia a la exención, por lo que las segundas y ulteriores entregas de edificaciones tributaban por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», salvo que dichas entregas se efectuasen en el marco de una operación societaria.

¹³ José Ignacio JIMÉNEZ-BLANCO, *op. cit.* Pág. 93.

Afortunadamente, sobre la base de la opción prevista en el artículo 13.C de la Sexta Directiva, se introdujo, mediante la Ley 37/1992, la posibilidad de renuncia a la exención del IVA, aplicable desde el 1 de enero de 1993, con lo que las segundas y ulteriores entregas empresariales de edificaciones ya pueden volver al ámbito de la sujeción al IVA sin exención, ámbito al que indudablemente pertenecen estas operaciones y del que nunca debería privárselas.

Sin embargo, respecto de los inmuebles incluidos en la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando la operación no esté sujeta al IVA se producirá, en principio, la tributación por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», sin que el legislador español haya adoptado medida alguna para evitar la indebida intromisión de este impuesto en operaciones realizadas entre empresarios.

Con la primera Ley del IVA, Ley 30/1985, el Tribunal Supremo sostuvo la tesis de que la transmisión global de una empresa no constituye, en ningún caso, una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial, en su sentencia de 1 de octubre de 1996. Sin embargo, esta tesis, contestada por un amplio sector de la doctrina¹⁴, no prosperó.

Actualmente la vigente Ley del IVA, Ley 37/1992, interpretada conjuntamente con la vigente Ley del ITPAJD, llevan claramente a la conclusión de que la transmisión de una empresa es un acto empresarial. Así se desprende principalmente de los siguientes preceptos:

- El artículo 4.Dos a) de la Ley del IVA que declara que las sociedades mercantiles son en todo caso empresarios o profesionales, al establecer expresamente que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles se entienden, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
- El artículo 4.Dos b) de la Ley del IVA que establece que se entenderán en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones a terceros de la totalidad de los bienes y derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.
- El artículo 7 de la Ley del IVA que, a pesar de que regula supuestos de no sujeción al impuesto, realmente contiene operaciones de innegable naturaleza empresarial, como las entregas gratuitas de muestras u objetos publicitarios, los servicios de demostración, etc. Como ya se ha comentado en el punto 2 del apartado A anterior, se plantea en relación con este precepto la cuestión de si la transmisión del patrimonio empresarial debe considerarse como una exención técnica o como un supuesto de no sujeción. En todo caso, con independencia del mayor o menor rigor técnico, lo cierto es que el hecho de que una operación esté incluida en los supuestos de no sujeción del artículo 7, no presupone que no se trate de un acto empresarial. Además, la propia dicción literal del apartado 1 a) de este artículo, condiciona la no sujeción a que el adquirente del patrimonio empresarial continúe las mismas actividades que el transmitente. Esta condición, sobre no ser compatible con la Sexta Directiva, supone que si el

¹⁴ Véase nota 1.

adquirente no la cumple, por llevar a cabo otras actividades empresariales distintas a las que efectuaba el transmitente, la operación estaría sujeta al IVA. Y en este supuesto, no es justificable que una transmisión del patrimonio empresarial tenga carácter empresarial cuando el adquirente no continúa las mismas actividades del transmitente y que la misma transmisión no tenga tal carácter empresarial cuando hay continuación de actividades.

- El artículo 95.Uno de la Ley del IVA que señala que no son deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que no se utilicen directa y exclusivamente en actividades empresariales. Esto significa que si una transmisión de una empresa no fuese una operación empresarial, las cuotas soportadas en la adquisición no serían deducibles. Sin embargo, el artículo 107.Cinco de la Ley del IVA, prevé que el adquirente de un patrimonio empresarial se subroga en la posición del transmitente respecto del régimen de ajuste de las deducciones de los bienes de inversión, considerándose que no procede regularización en concepto de transmisión de los bienes de inversión durante el período de regularización, con motivo de la transmisión del patrimonio empresarial. Evidentemente, si la Ley del IVA regula el régimen de deducciones del adquirente de un patrimonio empresarial, relativo, precisamente, a los bienes adquiridos, es porque considera que dicha transmisión es un acto empresarial.
- El artículo 7.5 de la Ley del ITP que establece que «no estarán sujetas al concepto de ‘transmisiones patrimoniales onerosas’ del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las operaciones enumeradas anteriormente, cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido». Es decir, que los actos empresariales no están sujetos con carácter general al ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», con la salvedad relativa a los inmuebles incluidos en la totalidad de un patrimonio empresarial.

En consecuencia, tratándose la transmisión del patrimonio empresarial de un acto empresarial –aunque se trate del último acto del empresario–, no debería existir la posibilidad de aplicar a dicha transmisión el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», aunque solo se aplique a los inmuebles incluidos en dicho patrimonio.

5. Existencia de discriminación injustificada.

Como ya se ha señalado, el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, permite que el transmitente renuncie a la exención del IVA aplicable, tanto a las segundas o posteriores entregas de edificaciones, como a las entregas de terrenos no edificables, como a las entregas de terrenos a Juntas de Compensación. La renuncia a la exención se condiciona a que el adquirente tenga derecho a la deducción íntegra del IVA soportado.

La Exposición de Motivos de la vigente Ley del IVA, justificaba su existencia en un doble motivo: por un lado, la abolición de fronteras fiscales y la creación del mercado interior, lo que requería

una regulación específica de las operaciones intracomunitarias; y, por otro lado, como consecuencia de la experiencia acumulada desde que se introdujo el IVA en nuestro país el 1 de enero de 1986, «la necesidad de introducir determinadas modificaciones en su legislación, para solucionar algunos problemas técnicos o simplificar su aplicación». Pues bien, formando parte de lo que la propia Exposición de Motivos denomina «Modificaciones para perfeccionar la legislación del Impuesto», se justifica la referida renuncia a la exención del IVA en «evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones» y «permitir el ejercicio de las deducciones».

Desde el punto de vista técnico, la posibilidad –aunque sujeta a condiciones– de renunciar a la exención que introdujo la Ley 37/1992, es digna de elogio, puesto que supone que las operaciones inmobiliarias afectadas, cuando se realizan entre empresarios, no escapen, en general, del ámbito del IVA, que es al que pertenecen por definición. Ante esta situación, se plantea inmediatamente la discriminación que supone que en la transmisión de un patrimonio empresarial no se haya previsto la posibilidad de que los inmuebles incluidos en dicho patrimonio no tributen por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», sino por el IVA, cuando se adquieran por empresarios.

Evidentemente, la finalidad en ambos casos es la misma: respetar la neutralidad del impuesto y no romper injustificadamente la cadena de deducciones cuando se trata de operaciones entre empresarios. Bien es cierto que tanto la Sexta Directiva, como la Directiva 2006/112/CE, prevén la posibilidad de renuncia a la exención de determinadas operaciones inmobiliarias y no prevén la renuncia a la no sujeción de las transmisiones de empresas; pero no es menos cierto que, como se comentará en el punto 7 a continuación, otros países de la Unión Europea han conseguido aplicar el régimen de no sujeción al IVA sin gravar significativamente la transmisión de inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial.

Adicionalmente hay que señalar que la normativa comunitaria permite a los Estados miembros que hayan optado por aplicar la regla de la no entrega en las transmisiones de una universalidad total o parcial de bienes, adoptar las medidas adecuadas para evitar el falseamiento de la competencia o la evasión fiscal.

Sobre la base de esta autorización de la normativa comunitaria tendría sentido modificar la Ley del IVA al objeto de excluir los inmuebles de la regla de no sujeción, de tal modo que la transmisión del patrimonio empresarial excepto los inmuebles, quedase no sujeta al IVA y la transmisión de los inmuebles quedase sujeta al impuesto. Con ello los inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial transmitido tributarían en las mismas condiciones que cualquier otra transmisión inmobiliaria –entrando en juego la exención y el mecanismo de renuncia a la misma– lo que favorecería la competencia y la neutralidad del sistema fiscal, puesto que un potencial adquirente tributaría del mismo modo tanto si adquiere un inmueble de una empresa en el curso ordinario de sus negocios, como si lo adquiere con motivo de la venta en bloque del patrimonio de dicha empresa.

En este sentido se pronuncia la sentencia Zita Modes, que, en consonancia con la Sexta Directiva, únicamente permite excepciones a la regla de no sujeción al IVA de la totalidad del patrimonio empresarial cuando se puedan producir distorsiones en la competencia. Así, en su punto 49 señala que «...un Estado miembro que hace uso de la facultad conferida por la primera frase del artícu-

lo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe aplicar la regla de la no entrega... a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no puede, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla solo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado». Aunque este punto se refiere a la imposibilidad de excluir de la no sujeción al IVA de «transmisiones» de una universalidad total o parcial de bienes y no de «elementos determinados dentro de una transmisión concreta» como sería el caso de los inmuebles, resulta significativo el hecho de que esa imposibilidad quiebra cuando se trata de evitar distorsiones en la competencia.

En conclusión, la misma motivación que impulsó al legislador de 1992 a modificar la primera Ley del IVA para incluir la posibilidad de renunciar a la exención en determinadas operaciones inmobiliarias, existe ahora y debe impulsar al legislador a modificar la ley actual, para excluir de la tributación por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», la transmisión de inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial.

6. La finalidad anti-elusión.

En ocasiones se esgrime como argumento que justifica la existencia del último párrafo del artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD, la finalidad de impedir operaciones fraudulentas consistentes en efectuar auténticas transmisiones de inmuebles bajo la forma aparente de transmisión de una empresa¹⁵. Este argumento suele establecer un paralelismo entre el referido artículo 7.5 y la tributación por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», de la transmisión de acciones de sociedades con patrimonio predominantemente inmobiliario, que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores.

Con independencia de las críticas que ha efectuado la doctrina al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores¹⁶, en el supuesto del artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD, objeto de examen, no solo no se justifica la finalidad anti-elusión, sino que además, con su actual redacción, se abre la puerta a ciertas posibilidades de fraude.

En efecto, el ejemplo típico en el que la transmisión de una empresa podría disfrazar la mera transmisión de inmuebles, sería el de una empresa cuyo único activo estuviese constituido por inmuebles. En este supuesto, con la normativa actualmente en vigor, todos los inmuebles tributarían por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», con independencia de que se tratase de edificaciones de nueva construcción o usadas, tributación que carece de toda lógica, especialmente en los casos de primeras transmisiones de edificaciones efectuadas entre empresarios.

Si comparamos esta situación con la que se produciría de no existir el supuesto de no sujeción del artículo 7.1 a) de la Ley del IVA, nos encontraríamos con que habría sujeción al IVA sin exención

¹⁵ José Ignacio JIMÉNEZ-BLANCO *op. cit.* Pág. 95.

¹⁶ Sirva como ejemplo el artículo de Eduardo SANFRUTOS GAMBÍN «El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y las modificaciones proyectadas», publicado en el Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Número 34, septiembre 2006.

en las primeras entregas de edificaciones y en las segundas o ulteriores habría exención renunciabile si el adquirente tiene derecho a la deducción íntegra del IVA soportado. Y si el adquirente no tiene este derecho, la operación llegaría finalmente a tributar por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas». Con ello se ubicarían las transmisiones de inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial en el mismo lugar que el resto de transmisiones inmobiliarias efectuadas por empresarios.

Finalmente, si lo que pretendió el legislador de 1992 era evitar la «elusión» que se produciría de considerarse la no sujeción de la transmisión del patrimonio empresarial al IVA y simultáneamente la no sujeción al ITPAJD concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», hay que señalar que resultaría de aplicación en estos supuestos el ITPAJD, concepto «Actos Jurídicos Documentados», por cumplirse todos los requisitos para ello. Efectivamente, la transmisión de los inmuebles a favor del adquirente, supondría la existencia de una escritura pública, con contenido valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad, sin que la operación quedase sujeta al concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» ni al concepto «Operaciones Societarias» del ITPAJD, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De este modo, con la tributación de los inmuebles por el ITPAJD, concepto «Actos Jurídicos Documentados», se conseguiría el doble objetivo de control de estas operaciones y de evitar la no tributación de la transmisión de los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial. Es cierto que la recaudación sería inferior, ya que el tipo de gravamen del ITPAJD, concepto «Actos Jurídicos Documentados» es generalmente del 1%, aunque puede variar en las distintas Comunidades Autónomas, pero no hay que olvidar que se trata de una operación que se pretende facilitar, que no se considera entrega de bienes y en la que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Resulta realmente difícil otorgar una finalidad anti-elusoria al último párrafo del artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD en el supuesto analizado, es decir, cuando el único activo de la empresa que transmite su patrimonio es, precisamente, un inmueble. En efecto, de existir sujeción al IVA, la transmisión tributaría bien por el IVA en cuyo caso tributaría también por el ITPAJD, concepto «Actos Jurídicos Documentados», o bien, en caso de exención del IVA, por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas»; y de no existir sujeción al IVA ni al ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», la transmisión del inmueble tributaría por el concepto «Actos Jurídicos Documentados» del ITPAJD. Luego en todas las alternativas expuestas a la tributación actual, no se produciría elusión alguna, si bien en cualquiera de ellas se evitaría el absurdo de hacer tributar la primera transmisión de edificaciones entre empresarios con derecho a la deducción total del IVA por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas».

Pero existen otras situaciones de hecho en las que podría producirse elusión sin que el artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD lo impida. Por ejemplo, cuando se transmite una empresa y el adquirente tiene una prorrata de deducción muy baja, puede ocurrir que los activos inmobiliarios supongan un valor muy reducido en comparación con el resto de activos. Y en este supuesto, la normativa española permite que los activos de más valor se transmitan sin IVA y sin ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», puesto que no existe operación como tal sino subrogación en actividades empresariales.

Por tanto, este supuesto de tributación por el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del ITPAJD, no supondrá necesariamente evitar elusión fiscal alguna, sino que, en la práctica, lo único que provoca es una mayor recaudación por este impuesto. Todo ello siempre que los contribuyentes no pongan en práctica determinados esquemas de planificación fiscal, que, en general, deben calificarse como economías de opción. Basta simplemente con efectuar transmisiones parciales del patrimonio empresarial, que quedarán sujetas al IVA, para que el problema quede reducido a la tributación de la última porción de dicho patrimonio.

Si por algún motivo estratégico, en esta última porción no se incluyen los inmuebles –ya transmitidos en anteriores transmisiones parciales– el problema quedaría resuelto íntegramente. O también podría transmitirse todo el patrimonio empresarial menos los inmuebles, que se pueden ceder en arrendamiento sea sin opción de compra o con opción de compra pero sin compromiso de ejercitarla. Caben estas y algunas otras soluciones para afrontar esta situación.

No parece, en suma, que a una norma cuyos efectos se pueden eludir con relativa facilidad, se le pueda atribuir razonablemente el carácter de norma anti-elusión.

En el ámbito del IVA, la situación es, paradójicamente, peor puesto que la Ley del IVA permite que se produzcan distorsiones en el impuesto, que atentan contra la recaudación del IVA.

En efecto, la incorporación del contenido del artículo 5.8 de la Sexta Directiva a la Ley del IVA, no solo se ha efectuado de modo incorrecto, tal como se expondrá en el punto 8 siguiente, sino que también se ha efectuado de modo incompleto. A los efectos que ahora interesan, la Sexta Directiva establece una norma anti-elusión para que los Estados miembros adopten *«en los casos en que el beneficiario no esté plenamente sujeto al impuesto las medidas adecuadas a fin de evitar el falseamiento de la competencia»* y *«para evitar la evasión o el fraude fiscales»*.

Pues bien, el legislador español no ha adoptado ninguna medida para evitar este tipo de falseamientos o evasiones, de modo que una sociedad que no tenga derecho a deducir la totalidad del IVA soportado, por tener una prorrata inferior al 100%, puede adquirir un patrimonio empresarial sin soportar el IVA, siempre que se cumplan las condiciones del artículo 7.1 a) de su Ley reguladora y siempre que no se trate de inmuebles que tributarían por el ITPAJD.

Sin embargo, si ese mismo empresario en prorrata adquiere los mismos bienes separadamente y no en bloque, soportaría unas cuotas del IVA que solo podría deducir en función de su porcentaje de prorrata.

Precisamente para evitar, entre otras cosas, que sujetos pasivos en prorrata adquieran bienes sin repercusión del IVA, la normativa comunitaria permite a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias, que, en este caso, deberían apuntar a la exclusión de la no sujeción al IVA de las transmisiones de empresas cuando el adquirente no pueda deducir todo el IVA soportado. De este modo, dicho adquirente en prorrata, soportaría las correspondientes cuotas del impuesto y deduciría exclusivamente las que resultasen de aplicar su prorrata de deducción.

En conclusión, mientras que los efectos del último párrafo del artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD son relativamente evitables, los efectos del artículo 7.1.a) de la Ley del IVA, pueden provocar distorsiones que favorecen injustificadamente a sujetos pasivos en prorrata y que, además, significan pérdidas de recaudación del impuesto. Frente a esta situación, hay que insistir en que el legislador fiscal debe efectuar las modificaciones necesarias para obtener una mayor coherencia del sistema fiscal, máxime cuando ello conduce a la eliminación simultánea de mermas en la recaudación.

7. Algunos ejemplos de Derecho comparado.

Es significativo que numerosos países de nuestro entorno hayan resuelto el problema de la transmisión de inmuebles incluidos en la totalidad de un patrimonio empresarial de forma distinta a la existente en la normativa española.

Así, en Bélgica, tras haberse ejercitado la opción del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, no se exige, en principio, ni el IVA ni ningún impuesto indirecto sobre las transmisiones de inmuebles, incluidos en una universalidad total o parcial de bienes que se transmiten, siempre que se cumplan determinados requisitos formales. Únicamente se exigen unos derechos simbólicos por el cambio de titularidad de los inmuebles en los registros públicos correspondientes.

Por su parte, el Reino Unido, si bien exige el Stamp Duty Land Tax (SDLT) con carácter general en las transmisiones inmobiliarias, otorga un tratamiento fiscal más favorable a las transmisiones de empresas, puesto que cuando se aplica el régimen de no sujeción al IVA, el SDLT se aplica sobre una base inferior, es decir, sobre el precio del inmueble sin IVA, ya que la transmisión del inmueble incluido en el patrimonio empresarial no está sujeta al IVA. Además, el tipo de gravamen del SDLT, es inferior al tipo del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», aproximadamente en un 50%.

Finalmente, la normativa aplicable en Francia a la tributación indirecta de las transmisiones de empresas, tras la modificación operada en el Código Fiscal Francés con efectos 1 de enero de 2006, se contiene en el artículo 257 bis de dicho Código, que establece la no sujeción al IVA de las transmisiones de patrimonios empresariales que cumplan los requisitos del artículo 5.8 de la Sexta Directiva. Como quiera que no se exige otro impuesto indirecto más que los derechos de registro de inmuebles en los correspondientes registros públicos, que son de importe poco significativo, la situación en Francia es de pleno respeto a la Sexta Directiva y a la finalidad de facilitar las transmisiones de empresas y evitar sobrecargar la tesorería del adquirente.

Todas estas soluciones parecen mucho más razonables y acordes con los objetivos de la Sexta Directiva, que someter los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial a gravamen por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», un impuesto no recuperable con un tipo de gravamen no simbólico –generalmente el 7%– y que además varía en función de la Comunidad Autónoma en la que estén ubicados los inmuebles.

8. El concepto de patrimonio empresarial después de la sentencia Zita Modes.

Como ya se ha expuesto, la redacción del artículo 5.8 de la Sexta Directiva es esencialmente idéntica a la del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que el análisis de la sentencia Zita Modes resulta plenamente aplicable aun después de la derogación de la Sexta Directiva.

La sentencia Zita Modes [(Asunto C-497/01), NFJ015629] parte de la opción prevista en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros considerar que no existe entrega de bienes en los supuestos que detalla dicho precepto, de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes. Pero una vez ejercitada dicha opción, los Estados miembros deben aplicar la regla de la no entrega de bienes a toda transmisión, en los precisos términos que establece el artículo 5.8 de la Sexta Directiva. Es decir, los Estados miembros pueden optar por la sujeción o no al IVA de la transmisión de empresas, pero una vez ejercitada dicha opción no pueden separarse del concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes que contiene dicha Directiva.

Continúa la sentencia señalando que la regla de la no entrega de bienes constituye un concepto autónomo de Derecho Comunitario que tiene por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro en la aplicación del IVA.

Dado que la Sexta Directiva no contiene ninguna definición del concepto «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes», la referida sentencia establece que por las exigencias de aplicación uniforme del Derecho Comunitario, debe darse a dicho concepto una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, teniendo en cuenta que no existe ninguna norma de Derecho Comunitario que contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros. En efecto, el artículo 5.8 de la Sexta Directiva no contiene ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para que estos, a través de su normativa nacional, puedan determinar el sentido y el alcance del concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes.

En consecuencia con lo anterior, la sentencia Zita Modes resulta de fundamental importancia para delimitar el alcance del artículo 5.8 y su finalidad, que es la de facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario. Por lo que se refiere al concepto de «Transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes», la referida sentencia señala que este concepto *«comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias»*.

Ahora bien, si se analiza el contenido del artículo 7.1.º de la Ley del IVA y se compara con lo dispuesto en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva y su interpretación por el TJCE, se llega fácilmente a la conclusión de que el supuesto de no sujeción que prevé la normativa española es mucho más restrictivo que el concepto de la Sexta Directiva. En efecto, el referido artículo 5.8 no establece

la condición de que deba existir un único adquirente del patrimonio empresarial, como tampoco exige que dicho adquirente continúe las mismas actividades que el transmitente; ni exige que se cumplan los requisitos del régimen de neutralidad y diferimiento; ni tampoco exige que en los supuestos de transmisiones parciales se realice una operación societaria de escisión. Sin embargo, no es el objeto de este trabajo analizar estas contravenciones a la Sexta Directiva y sus consecuencias.

Solo interesa destacar en este momento el supuesto de aportación parcial de un patrimonio empresarial o, en términos de la Sexta Directiva, transmisión de una universalidad parcial de bienes. Siguiendo el concepto del artículo 5.8 bastaría con que una empresa transmitiese una parte de su patrimonio empresarial que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma para que se considerase que no existe entrega de bienes.

No obstante, con la normativa española, o bien existe una escisión parcial o una aportación de rama de actividad que se pueda beneficiar del régimen de neutralidad y diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso la operación estaría no sujeta al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1 b) de la Ley del IVA, o bien se produce la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en favor de un solo adquirente que continúa las mismas actividades del transmitente, en cuyo caso se aplicaría el supuesto de no sujeción del artículo 7.1 a) de la Ley del IVA. Pero si se procede a realizar una venta de una parte del patrimonio empresarial capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, sin que se realice operación societaria alguna, puesto que se trata de una mera compra-venta, esta operación no tributaría por ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» puesto que según la normativa española la operación quedaría sujeta al IVA; sin embargo, la operación no quedaría sujeta al IVA en virtud de lo dispuesto en la normativa comunitaria.

Bastaría en este escenario imaginar un supuesto en el que una empresa proceda a transmitir vía compra-venta una parte de su patrimonio que cumple los requisitos para ser considerada como una «universalidad parcial» de bienes, considerando que, conforme a la Ley del IVA, la operación queda sujeta al IVA y reflejándolo así en las autoliquidaciones del impuesto. En un momento posterior, la empresa se percató de que, por aplicación de la normativa comunitaria, la operación debe ser considerada como no sujeta al IVA, por lo que procede a impugnar dichas autoliquidaciones. Una vez que el Tribunal correspondiente estimase la reclamación por aplicación del Derecho Comunitario, se declararía la operación no sujeta al IVA y cabría la tributación por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», salvo que en ese momento temporal hubiese ya prescrito el derecho a la Administración para liquidar el ITPAJD. Nos encontramos, por tanto, con nuevas posibilidades de evitar el ITPAJD en este tipo de operaciones. Otro supuesto destacable sería el de una empresa cuyo único activo estuviese constituido por un inmueble. En este supuesto habría que estar a la interpretación que da la sentencia Zita Modes de universalidad total o parcial de bienes, de tal modo que si dicho inmueble puede considerarse como una parte autónoma de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica propia, la transmisión de dicho inmueble no estaría sujeta al IVA; pero si, por el contrario, el inmueble puede ser considerado como un mero «bien», entonces no se aplicaría el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, con lo que la transmisión del inmueble quedaría sujeta al IVA. Si el inmueble está arrendado, no tiene la consideración de existencias que es el ejemplo que pone la referida sentencia Zita Modes para considerar que no se está transmitiendo una parte autónoma de una empresa, sino simplemente un bien, siendo

así que la mera transmisión de bienes queda sujeta al IVA. Ahora bien, aun no considerándose existencias, sino inmovilizado, podría aún considerarse como un «bien» y si fuese así su transmisión quedaría sujeta al IVA, lo que impediría la tributación por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas».

Como consecuencia de lo anterior, la aplicación del ITPAJD, concepto de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», va a depender en estos supuestos de transmisión de empresa con un único activo inmobiliario, de que dicho activo se pueda considerar una parte autónoma de una empresa o un mero «bien» lo que en la práctica será difícil de determinar y dará lugar a cierta inseguridad jurídica por tratarse de conceptos indeterminados.

En todo caso, hay que tener en cuenta que el tenor literal del artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD, cuando establece la tributación por el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», se refiere exclusivamente a «aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial». Dado que no se hace mención expresa a las transmisiones parciales, es decir, al conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de funcionar por sus propios medios, cabría plantearse la posibilidad de dejar fuera del ámbito del ITPAJD los inmuebles incluidos en las transmisiones de una universalidad parcial de bienes. Naturalmente esta posibilidad responde a una interpretación literal de la norma y no a la posible interpretación teleológica de la misma, que parece apuntar a la evitación de supuestos de no tributación de los inmuebles, de modo que su transmisión tribute, bien por el IVA, bien por el ITPAJD. Sin embargo, sobre la base de los argumentos que se han expuesto a lo largo de este trabajo, podría entenderse que el legislador ha dicho lo que ha querido decir y si hubiera querido decir otra cosa, lo debería haber hecho expresamente. En este sentido, hay que señalar que la interpretación contraria implicaría adentrarse en el proceloso e incierto mundo de las intenciones en el que cabe cualquier interpretación. Este es el sentido del artículo 3 de nuestro Código Civil que establece como primer criterio de interpretación de las normas atender al sentido propio de sus palabras.

III. CONCLUSIONES Y SOLUCIONES ALTERNATIVAS

La tributación de los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial por el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», cuando la operación no queda sujeta al IVA, no contraviene lo dispuesto en el artículo 33 de la Sexta Directiva, ni lo dispuesto en el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE. En efecto, el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», no reúne las características esenciales de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, puesto que no es susceptible de repercusión directa al destinatario, ni tampoco se puede considerar incluido en el precio, ya que es el adquirente del bien inmueble el que deberá auto-liquidar el ITPAJD.

Sin embargo, el ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», se contrapone frontalmente, en el contexto de las transmisiones de patrimonios empresariales, a la finalidad del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, que ha sido explicitada por la sentencia Zita Modes y que consis-

te en facilitar las transmisiones de empresas, simplificándolas y evitar sobrecargar la tesorería del adquirente. Parece obvio que la exigencia de un impuesto no recuperable a un tipo de gravamen generalmente del 7% que se aplica sobre el valor real de los inmuebles, en nada facilita la transmisión de una empresa y castiga sensiblemente la tesorería del adquirente. Asimismo, la finalidad de la Directiva 90/434/CEE de aplicar a las reorganizaciones empresariales un régimen de neutralidad, se ve frustrada por la aplicación del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas». Hay que recordar que la normativa fiscal española por la que se transpone al ordenamiento español la Directiva anteriormente referida, incluye dentro del régimen fiscal privilegiado las aportaciones no dinerarias especiales y además declara exentas del ITPAJD, concepto «Operaciones Societarias», las fusiones, escisiones, disoluciones, aumentos de capital o contribución de sociedades que se produzcan en la reorganización empresarial.

Por otro lado, el hecho de que, tanto el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, como el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, establezcan que no existe entrega de bienes en las transmisiones de una universalidad total o parcial de bienes, es abiertamente contradictorio con la consideración como transmisión patrimonial onerosa de los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial que preconiza el artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD. Y si se defiende esta contradicción sobre la base de la autonomía del IVA y del ITPAJD, entonces lo que no está justificado es que un acto indudablemente empresarial, como lo es la transmisión de una empresa, pueda quedar sujeto al ITPAJD, aunque solo sea respecto de los inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial.

La transmisión del patrimonio empresarial es, sin duda alguna, un acto empresarial. Así se desprende de la normativa del IVA que califica a las sociedades mercantiles como empresarios en todo caso y establece, también en todo caso, que son actividades empresariales las transmisiones de la totalidad de los bienes y derechos que integren el patrimonio empresarial, incluso las efectuadas por cese de las actividades.

En consecuencia, si la transmisión de un patrimonio empresarial se califica como un acto empresarial, dicho acto no debe entrar dentro del ámbito del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas».

Adicionalmente hay que señalar que la intromisión del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», en las transmisiones de patrimonios empresariales no sujetas al IVA, significa una discriminación arbitraria. En efecto, si la Ley del IVA prevé la posibilidad de que determinadas operaciones inmobiliarias exentas queden sujetas al impuesto en virtud de la renuncia a la exención efectuada por el transmitente, no tiene ningún sentido que la transmisión de inmuebles que se produce como consecuencia de la transmisión de una empresa, tribute por el ITPAJD concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», sin posibilidad de que pueda utilizarse algún mecanismo para evitar esta tributación. Supone una discriminación no justificada que las segundas entregas de edificaciones puedan gozar de un régimen fiscal más favorable que las transmisiones de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

Indudablemente, resulta paradójico que todo este esfuerzo del legislador fiscal por establecer una norma distorsionadora, que contraviene objetivos de Directivas comunitarias y que resulta en

una discriminación injustificada, quede reducido en la práctica a un esfuerzo casi baldío, ya que existen diversas fórmulas, como por ejemplo las transmisiones parciales del patrimonio empresarial, que permiten evitar la aplicación del ITPAJD en estos supuestos. La pervivencia de una norma técnicamente incorrecta y que produce distorsiones y discriminaciones injustificadas no tiene ningún sentido cuando, además, existen ciertas alternativas o economías de opción para evitar su aplicación.

Lo anterior resulta particularmente grave cuando existen diversos países de nuestro entorno que han dado una solución a este problema totalmente distinta y en línea con los principios inspiradores tanto del IVA, como del fomento de las reorganizaciones empresariales mediante el establecimiento de un régimen de neutralidad fiscal.

Como solución a esta situación, no cabe sino modificar el artículo 7 de la Ley del IVA al objeto de acomodarlo al tenor literal y al espíritu de la normativa comunitaria. Ello incluiría, tanto eliminar las restricciones que impone la Ley del IVA y que no están en la normativa comunitaria, como introducir medidas para evitar el falseamiento de la competencia o la elusión fiscal.

Y respecto del ITPAJD, concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», resulta imperativo, con el fin de dotar de la coherencia necesaria al sistema fiscal, eliminar el último párrafo del artículo 7.5 de su ley reguladora, de tal modo que en caso de no sujeción al IVA de la transmisión del patrimonio empresarial, tampoco se produjese la sujeción al concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del ITPAJD, siendo suficiente a efectos de control con la tributación por el concepto «Actos Jurídicos Documentados» en el momento de producirse el cambio de titularidad registral de los inmuebles. La aplicación de este último impuesto, al tipo de gravamen en torno al 1% en función de la Comunidad Autónoma competente, justifica la exclusiva finalidad de control y no supone una traba para la reorganización empresarial, ni un elemento distorsionador. El trato más favorable de estas transmisiones de inmuebles incluidos en la totalidad de un patrimonio empresarial, respecto de las demás transmisiones empresariales de inmuebles, está plenamente justificado por la normativa comunitaria, al no existir entrega de bienes y continuar el beneficiario la personalidad del cedente.